Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1[re] chambre

Numéro 35977 du rôle
Inscrit le 10 mars 2015

Audience publique du 24 juin 2015

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35977 du rôle et déposée le 10 mars 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, tendant à l'annulation d'une décision du 11 février 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 avril 2015 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 8 avril 2015 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 6 mai 2015 par Maître Alain STEICHEN pour compte de la société demanderesse ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 juin 2015 pour compte de l'Etat ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en sa plaidoirie à l'audience publique du 8 juin 2015.

Par courrier du 27 octobre 2014, référencé sous le numéro 2014-526-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après « la société ...», de lui fournir des renseignements pour le 2 décembre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur la base, d'un côté, de la Convention fiscale modifiée entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986, ci-après « la Convention », et sur base de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 » portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ».

Après que la société ... eut transmis au directeur les renseignements sollicités, le directeur adressa en date du 11 février 2015 une nouvelle injonction à la société demanderesse au motif que dans la décision d'injonction du 27 octobre 2014, il avait été omis de demander

certaines informations. Cette seconde injonction, toujours basée sur la même demande d'échange de renseignements de l'autorité compétente espagnole du 29 septembre 2014, est libellée en les termes suivants :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 16 mars 2015 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

...
Date de naissance : …
Adresse supposée en Espagne: …

…
Date de naissance : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, qui selon les autorités fiscales espagnoles seraient à considérer comme résidents fiscaux espagnols au vue de leurs activités en Espagne, celles-ci nécessitent certaines informations afin de déterminer tous les revenus des époux ... qui cacheraient une partie de leur patrimoine par le biais d'une société ... dont Monsieur ... et la société ... - ... Sàrl seraient associés.

Dans la décision d'injonction du 27 octobre 2014, notre autorité compétente avait omis de demander les informations suivantes.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er mai 2010 au 31 décembre 2013 :

- Veuillez identifier les comptes bancaires dont vous êtes titulaires au Luxembourg, les personnes autorisées à utiliser ces comptes et veuillez fournir les relevés bancaires de ces comptes des années 2011 à 2013.

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 mars 2015, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 11 février 2015.

Par ordonnance du 8 avril 2015, le président de la première chambre du tribunal administratif a autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010, le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements.

Le recours en annulation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A titre liminaire, le tribunal est amené à relever que la demande en communication de la demande d'échange de renseignements des autorités espagnoles ainsi que la demande tendant à être autorisé à déposer un mémoire supplémentaire que la société demanderesse a formulées à titre préliminaire dans sa requête introductive d'instance sont devenues sans objet, étant donné que, d'un côté, la demande d'échange de renseignements des autorités espagnoles a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 avril 2015 par le délégué du gouvernement ensemble avec le mémoire en réponse et que la société demanderesse a été autorisée à en prendre inspection et, de l'autre côté, les parties ont été autorisées à déposer un mémoire supplémentaire par ordonnance du 8 avril 2015.

A l'appui de son recours, la société demanderesse rappelle tout d'abord les principes relatifs à l'échange de renseignements sur base de l'article 27 de la Convention tels que dégagés par la jurisprudence des juridictions administratives, tout en renvoyant à l'article 26 du modèle de Convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, ci-après désignée par « l'OCDE », ainsi que sur le manuel OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale pour tenter de clarifier la notion de pertinence vraisemblable. Sur base de ces documents, la société demanderesse conclut que les demandes d'échange de renseignements devraient être formulées de la manière la plus détaillée possible et contenir tous les faits pertinents à la demande afin que l'autorité requise ait tous les éléments pour traiter la demande le plus efficacement et exclure la possibilité d'une pêche aux renseignements.

En l'espèce, si la société demanderesse consent que la demande des autorités espagnoles fournit l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, en l'occurrence Monsieur ... ... et son épouse, Madame ..., ci-après « les époux ... », et qu'elle contient les indications concernant les renseignements recherchés, à savoir les détails d'éventuels comptes bancaires au Luxembourg de la société demanderesse, cette dernière estime toutefois que le but fiscal y décrit ne serait pas clair.

Ainsi, le libellé du but fiscal se caractériserait, d'une part, par l'emploi d'un double conditionnel et, d'autre part, par l'absence totale d'indices permettant de déceler un quelconque lien entre les époux ... et la société demanderesse. En effet, le fait que les époux ... et la société demanderesse seraient les associés d'une société dénommée ... ne saurait être de nature à créer un lien apparent entre eux. A cela s'ajouterait que suite aux informations déjà communiquées par la société demanderesse, ainsi que d'après les publications au registre de commerce et des sociétés, il serait désormais admis que Monsieur ... ne serait ni associé, ni

gérant de la société demanderesse. Par ailleurs, même si les gérants de la société demanderesse auraient confirmé que, d'après leurs informations, Monsieur ... était le bénéficiaire effectif de la société ..., ils préciseraient également que ce dernier n'aurait aucun pouvoir de signature en relation avec les comptes bancaires de ladite société et qu'il ne serait pas non plus autorisé à donner des instructions aux gérants de la société.

La société demanderesse est en tout état de cause d'avis qu'il ressortirait de la demande d'échange de renseignements étrangère que les autorités espagnoles ne disposeraient d'aucune information concrète quant à la manière dont les époux ... utiliseraient prétendument la société ... pour cacher une partie de leur patrimoine. La demande étrangère ne contiendrait pas non plus d'information quant à l'implication de la société demanderesse dans ces prétendues tentatives des époux ... de « *cacher* » des éléments de leur patrimoine. Elle insiste à cet égard sur le fait que le simple fait qu'elle détienne une participation dans la société ... et que Monsieur ... serait le bénéficiaire effectif de la société ... ne saurait suffire pour justifier la communication de toutes les informations bancaires la concernant.

La société demanderesse donne encore à considérer que dans son libellé actuel, la demande de renseignements aurait un caractère purement spéculatif alors que les autorités fiscales espagnoles partiraient d'une hypothèse non autrement étayée par le moindre élément objectif et qui serait celle de la dissimulation d'éléments de patrimoine à travers une société espagnole, pour demander l'ensemble des détails bancaires de la société luxembourgeoise, actionnaire de cette dernière. La demande étrangère ne se limiterait en effet pas à viser certaines transactions financières déterminées mais couvrirait l'ensemble des relevés bancaires de la société demanderesse sur une période de trois ans. Or, la jurisprudence en la matière aurait eu l'occasion de qualifier de « *pêche aux renseignements* » des demandes similaires de communication de l'ensemble des relevés bancaires d'une société, sans se limiter à des transactions préalablement identifiées et utiles au cas d'imposition visé par la demande de renseignements.

A cela s'ajouterait que dans la mesure où les autorités fiscales espagnoles indiqueraient expressément que la prétendue dissimulation d'avoirs par les époux ... se ferait par le biais de la société de droit espagnol ..., ce serait à ce niveau-là qu'elles auraient dû se placer pour engager des vérifications au lieu de faire appel à la procédure d'échange de renseignements en matière fiscale et ainsi pallier les lacunes de leur propre enquête fiscale.

Dans son mémoire supplémentaire, la société demanderesse insiste encore sur le fait que les autorités fiscales espagnoles se borneraient à la citer au début de leur exposé parmi d'autres associés de l'entité espagnole .... En effet, l'ensemble du descriptif qui suivrait traiterait exclusivement de la situation personnelle des époux ... qui se trouvent au centre d'une enquête fiscale en Espagne ainsi que de ladite société ..., tandis qu'à aucun endroit les autorités fiscales espagnoles n'établiraient un lien quelconque entre les prétendues tentatives d'évasion fiscale des époux ... et la société demanderesse. Le réel objectif de la demande de renseignements serait en tout état de cause d'obtenir toutes les informations possibles sur l'existence de tous biens donnant lieu à des revenus susceptibles d'être potentiellement imposés en Espagne, sans cependant disposer du moindre indice concret par rapport à de tels revenus.

La société demanderesse est en tout état de cause d'avis que le seul fait que les époux ... et elle-même détiendraient des participations dans une même société espagnole, à savoir la société ..., ne saurait constituer un lien suffisamment probable et retraçable entre le but fiscal mis en avant par les autorités espagnoles et les informations sollicitées, alors que

deux associés d'une société ne présenteraient pas *ipso facto* de lien entre eux. A cela s'ajouterait que le prétendu aveu que Monsieur ... serait le bénéficiaire économique final de la société demanderesse ne changerait rien à cette conclusion, alors que lors du contrôle *ex ante* de la pertinence vraisemblable, le juge devrait d'abord se mettre à la place de l'autorité requérante et à la date de la demande d'échange de renseignements pour apprécier si, au regard du descriptif du but fiscal fourni, les informations sollicitées sont de nature à être vraisemblablement pertinentes pour le cas d'imposition visé. Il serait dès lors évident que l'information quant au bénéficiaire effectif de la société demanderesse ne pourrait pas influer le contrôle de la pertinence vraisemblable alors que cette information n'aurait manifestement été ni connue ni soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles au moment de leur demande.

Pour ce qui est de la précision des renseignements demandés, la société demanderesse insiste encore dans son mémoire supplémentaire sur le fait qu'il ne serait pas admissible, au regard de la norme de pertinence vraisemblable, d'exiger systématiquement la communication par les autorités étrangères de l'ensemble des relevés bancaires d'un contribuable donné s'il n'y avait pas de bonnes raisons de penser que l'ensemble des transactions reprises sur lesdits relevés bancaires sont de nature à être vraisemblablement pertinents pour le cas d'imposition concerné. Or, le descriptif des autorités fiscales espagnoles, qui serait limité au strict minimum pour ce qui est de l'implication de la société demanderesse, ne permettrait pas de déceler de telles bonnes raisons.

Il conviendrait dès lors de conclure, au regard, d'une part, de l'absence de lien avancé par les autorités fiscales espagnoles entre la société demanderesse et les personnes visées par la demande de renseignements et au regard, d'autre part, de l'absence de précision dans les renseignements recherchés, que les autorités fiscales espagnoles se livrent en l'espèce à un exercice de « *pêche aux renseignements* » contraire à la norme de la pertinence vraisemblable qui prévaut dans le cadre du modèle de convention fiscale de l'OCDE et de la directive 2011/16/UE.

Le délégué du gouvernement, après avoir fait valoir qu'il y aurait lieu de se référer en l'espèce aux dispositions de la loi du 29 mars 2013 au motif que les obligations d'assistance mutuelle résultant de la directive 2011/16/UE seraient plus larges que celles prévues par la convention bilatérale avec l'Espagne, donne à considérer que la décision directoriale déférée remplirait toutes les conditions légales pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Ainsi, elle préciserait l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, de même que la nature et la forme des renseignements recherchés, ainsi que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

La partie étatique souligne encore que, dans le cadre du présent recours en annulation, le contrôle du juge serait limité à la régularité de la décision directoriale et que partant, les juges ne seraient pas appelés à vérifier la matérialité des faits donnant lieu au contrôle, mais seulement la pertinence vraisemblable des informations requises dans le cadre du contrôle poursuivi dans l'Etat requérant. Il résulterait ainsi de la demande de renseignements espagnole que les informations sollicitées présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en Espagne. Ce serait plus particulièrement à tort que la société demanderesse ferait valoir que la demande étrangère ne contiendrait aucune information quant à l'implication de la société ... dans les prétendues tentatives des époux ... de cacher des éléments de leur patrimoine privé alors que le simple fait que la société demanderesse détiendrait une participation dans la société ... et que Monsieur ... serait le bénéficiaire économique de la société demanderesse - circonstance de fait qui aurait été confirmée par les gérants de la société demanderesses et qui n'aurait pas fait l'objet d'une contestation - serait suffisant pour

justifier la communication de toutes les informations bancaires concernant la société demanderesse.

Ce serait finalement à tort que la société demanderesse affirmerait, en s'appuyant sur deux jugements isolés du tribunal administratif, que des demandes similaires de communication de l'ensemble des relevés bancaires d'une société, sans se limiter à des transactions préalablement identifiées et utiles au cas d'imposition visé par la demande de renseignements, devraient être considérées comme une pêche aux renseignements. En effet, dans le cas d'espèce, non seulement l'objet de la demande tel qu'il aurait été déterminé par la demande d'échange de renseignements litigieuse ne serait pas aussi circonscrit que ne l'aurait été celui de la demande étrangère dans l'une des jurisprudences invoquées par la société demanderesse, mais à cela s'ajouterait encore que ledit objet devrait être mis en perspective avec l'aveu fait par la société demanderesse que Monsieur ... est effectivement le bénéficiaire économique final de la société. La partie étatique fait encore valoir que même si le tribunal devait s'appuyer sur les deux jurisprudences citées, il n'en demeurerait pas moins qu'il y aurait tout au plus lieu de limiter la fourniture des extraits bancaires pour la période concernée à ceux documentant des opérations dont la société demanderesse est à l'origine et qui concernent les époux ....

Il se dégage du libellé de la décision d'injonction directoriale déférée que la demande des autorités espagnoles a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16/UE et que le directeur fait référence dans la rubrique « *Concerne* » à la fois à la loi du 31 mars 2010 et à la loi du 29 mars 2013. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Le libellé de la décision déférée permet donc *a priori* de conclure que le directeur a suivi les autorités espagnoles et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 et dès lors sur ces deux ensembles de dispositions.

Il n'en demeure pas moins que dans la mesure où le délégué du gouvernement argue valablement que la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 prévoient un échange de renseignements plus large que la Convention et où son argumentation vise essentiellement la conformité de la décision directoriale déférée par rapport à cet ensemble de normes, il y a lieu d'examiner la validité de la décision primairement par rapport à ce cadre légal[1].

Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub* k) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas*

[1] Cour adm. 11 juin 2015, n° 36169C du rôle.

particulier ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne (…)* », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante :*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

b) la finalité fiscale des informations demandées.

L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne ont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, sub 8), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant le considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les Etats membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre Etat membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les Etats membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif* ».

La norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16/UE correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive[2].

Ainsi, cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé[3], et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* »[4].

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant.

La seule circonstance qu'un renseignement dévoile, le cas échéant, l'identité de personnes tierces par rapport à la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête sous-jacente à la demande d'échange de renseignements dans l'Etat requérant, n'est pas une raison suffisante pour dénier à cette information le caractère de « *vraisemblablement pertinent* », sous réserve qu'il existe un lien entre cette information et le cas d'imposition dont il s'agit, une telle hypothèse étant d'ailleurs expressément prévue au paragraphe 8, notamment en son alinéa g), du commentaire se rapportant à la mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE du 17 juillet 2012.

Au contraire, le fait de dévoiler l'identité de personnes physiques ou morales à travers la transmission des renseignements demandés permettra, le cas échéant, à l'Etat requérant de poursuivre son enquête[5].

En revanche, la demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « *pêche aux renseignements* » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé et l'information sollicitée, de sorte qu' « *il est peu probable que [les renseignements] aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours* ».[6]

En l'espèce, si la société admet que la demande des autorités espagnoles indique l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle fiscal en Espagne, de même que les renseignements recherchés, elle conteste toutefois la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par rapport au cas d'imposition concerné, la société demanderesse déniant plus particulièrement l'existence d'un lien suffisamment probable et retraçable entre le but fiscal mis en avant par les autorités espagnoles et les informations sollicitées.

---

[2] Cour adm. 8 janvier 2015, n° 35505C du rôle.
[3] Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, commentaire de l'article 26,n°s 5, 5.1 et 9.
[4] Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7.
[5] Trib. adm. 6 novembre 2014, n°34741 du rôle.
[6] Mise à jour de l'article 26 du Modèle de convention fiscale et du commentaire s'y rapportant adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, p. 5.

Quant à la finalité fiscale des informations sollicitées, la demande des autorités espagnoles invoque la motivation suivante : « *... … et M. ... ... sont associés de l'entité espagnole ... (…). Il s'agit d'une société consacrée, selon déclarations, à la location de logements, avec un important patrimoine immobilier. Les renseignements obtenus par le service de contrôle jusqu'à présent suggèrent que derrière ... se cache au moins une partie du patrimoine personne[l] de M. ... ... et de son épouse Mme …. M. ... ... et son épouse Mme … font l'objet d'une enquête de l'administration des impôts espagnole. Tous deux sont de nationalité espagnole. Toutefois, aucun des deux ne paie d'impôts en Espagne, M. …faisant allusion à sa résidence au Luxembourg. Concernant Mme …, bien qu'elle apparaisse dans la base de données de l'administration des impôts comme résidente en Espagne, les renseignements fournis par le bureau consulaire de l'ambassade d'Espagne au Luxembourg indiquent qu'elle a été inscrite comme résidente dans ce pays en 2008. Les renseignements obtenus jusqu'à présent dans l'enquête susvisée indiquent toutefois que M. ... ... pourrait être, d'après notre règlementation interne, résident en Espagne, puisque c'est ici que se trouve le centre principal ou la base de ses activités et intérêts économiques. L'enquête menée démontre le lien de M. …avec de nombreuses entités constituées en Espagne, dont certaines (comme ...) ne sont que des artifices pour masquer le véritable titulaire du patrimoine personnel de M. … et Mme …. D'autre part, les renseignements obtenus indiquent que M. ... ... pourrait également être considéré résident en Espagne en application des dispositions de la convention entre le Royaume d'Espagne et le Grand Duché du Luxembourg pour éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et afin de prévenir la fraude et l'évasion fiscale, passée à Madrid le 3 juin 1986, puisqu'il a en Espagne un logement permanent à sa disposition et c'est ici que se trouve son centre d'intérêts principal car, outre les liens économiques mentionnés, sa famille la plus proche (épouse, enfants et petits enfants) habite sur le territoire espagnol. A partir des renseignements obtenus, nos services de contrôle considèrent que M. ... ... et Mme ... peuvent avoir simulé leur résidence au Luxembourg afin d'échapper au versement de l'impôt sur le revenu en Espagne. Nos services de contrôle ont besoin de connaître le lieu de résidence de ces deux personnes ainsi que l'existence de tous biens donnant lieu à des revenus susceptible d'imposition* ».

Il appartient au tribunal d'examiner la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités espagnoles par rapport au cas d'imposition et à la finalité circonscrite, étant rappelé que le critère de la pertinence vraisemblable implique non seulement qu'une demande d'échange de renseignements porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, mais également que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause.

En l'espèce, l'objectif de la demande de renseignements tel que mis en avant par les autorités espagnoles consiste à déterminer tous les revenus des époux ... le cas échéant imposables en Espagne et à clarifier leur soupçon que ces derniers cacheraient une partie de leur patrimoine privé par le biais de la société de droit espagnol .... Il ressort à cet égard plus particulièrement du descriptif du cas d'imposition soumis par les autorités espagnoles que Monsieur ..., tout comme la société ... et une société de droit espagnol dénommée …, sont associés de la société ..., de sorte que les autorités espagnoles ont bien avancé un lien factuel existant entre le tiers détenteur d'informations, en l'occurrence la société ..., et les contribuables faisant l'objet d'un contrôle fiscal en Espagne. Dans la mesure où la société demanderesse admet par ailleurs dans sa requête introductive d'instance que Monsieur ... est le bénéficiaire économique de la société ... - cette information ayant d'ailleurs été fournie

volontairement par la société demanderesse elle-même en réponse à l'injonction directoriale lui adressée en date du 27 octobre 2014 et dans laquelle le but fiscal indiqué était identique à celui qui est actuellement litigieux -, le lien mis en avant par les autorités espagnoles se trouve corroboré, étant à cet égard relevé qu'il importe peu que cette information n'ait pas encore été connue des autorités espagnoles au moment de la communication de leur demande d'échange de renseignements, alors que cette information ne vient qu'étayer les éléments factuels d'ores et déjà connus ou supposés et invoqués par les autorités espagnoles afin d'établir un lien entre les renseignements sollicités de la part de la société demanderesse et Monsieur ....

De l'autre côté, les renseignements sollicités à travers l'injonction déférée portent sur les flux financiers non autrement délimités de la société ... qui n'est toutefois par le contribuable concerné par l'enquête menée en Espagne. Il y a à cet égard lieu de conclure que les informations sollicitées à travers l'injonction directoriale litigieuse sont à considérer comme pertinentes dans la seule mesure où elles tendent à confirmer ou infirmer si des transactions financières ont été effectuées entre, d'une part, la société ... dont Monsieur ... est le bénéficiaire économique et la société ... dont il est présumé qu'elle sert aux époux ... pour cacher une partie de leur patrimoine privé et, d'autre part, entre la société ... et les époux .... En revanche, étant donné que la demande de renseignements des autorités espagnoles ne fait état d'aucun élément relatif à une enquête ciblant potentiellement d'autres personnes éventuellement impliquées dans le cas d'imposition en question, il y a lieu de conclure que dans la mesure où la demande telle que libellée est susceptible de porter sur des personnes autres que celles directement visées par la procédure d'imposition espagnole, à savoir les époux ... et qu'il n'est pas établi dans quelle mesure ces informations seraient pertinentes dans le cadre du cas d'imposition sous examen par les autorités espagnoles, l'injonction ainsi formulée dépasse l'objet indiqué dans la demande de renseignements comme consistant dans la procédure d'imposition de Monsieur ... et de son épouse.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de partager les frais et d'imputer la moitié à chacune des parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié, partant annule la décision du directeur des Contributions directes du 11 février 2015 en ce qu'elle enjoint à la société ... de fournir des renseignements allant au-delà des éléments suivants :

« *Veuillez identifier les comptes bancaires dont vous êtes titulaires au Luxembourg, les personnes autorisées à utiliser ces comptes et veuillez fournir les relevés bancaires de ces comptes des années 2011 à 2013 pour autant que lesdits relevés se rattachent à des transactions financières effectuées au cours de cette période entre, d'une part, la société ... S.à r.l. et la société ... et, d'autre part, entre la société ... S.à r.l. et les époux ...* » ;

condamne chacune des parties à la moitié des frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 juin 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,

Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann | s. Marc Sünnen

.